

新租赁准则对承租人财务报表的影响 ——以影院类上市公司为例

潘存君

大信会计师事务所（特殊普通合伙） 甘肃兰州

【摘要】2016 年和 2018 年修订发布的 IFRS 16 和 CAS 21,对承租人的会计处理规定发生了重大变化。本文举例说明准则修订对承租人的财务报表所带来的影响,尤其是对承租人利润表中成本费用的“前高后低”的影响,然后以受新准则影响很大的影院行业为例,分析该行业涉及的租赁交易及其在新旧准则下的不同处理,再以 A 股上市公司中的影院类公司为例,分析实施新租赁准则对其资产负债表、利润表、现金流量表的影响,并提出相应的应对建议。

【关键词】新租赁准则; 财务报表影响; 承租人; 影院公司

The impact of the new lease accounting standards on lessees' financial statements, taking listed companies in the cinema industry as an example

Cunjun Pan

Daxin Certified Public Accountants LLP , Lanzhou, China

【Abstract】In IFRS 16 and CAS 21, which were revised in 2016 and 2018, there were significant changes to the accounting for lessees. This paper exemplifies the impact of the revision of the lease accounting standards on the lessee's financial statements, especially the impact on the "high in the early period and low in the later period" of costs and expenses in the lessee's income statement, and takes the cinema industry, which is greatly affected by the new standard, as an example, and analyzes the leasing transactions involved in this industry and its different treatment under the old and new standards, and then takes the A-share listed companies in the cinema industry as an example, analyzes the impact of the implementation of the new lease accounting standard on their balance sheet, income statement, cash flow statement, and put forward corresponding countermeasures.

【Keywords】The New Lease Accounting Standards; Impact on Financial Statements; Lessee; Cinema Company

引言

2016 年 1 月,国际会计准则理事会(IASB)修订发布《国际财务报告准则第 16 号——租赁(IFRS 16: Leases)》。作为与之趋同的国内准则,财政部于 2018 年 12 月修订发布《企业会计准则第 21 号——租赁》(CAS 21,后称“新租赁准则”),以替代 2006 年 2 月发布的《企业会计准则第 21 号——租赁》(后称“原租赁准则”)。修订后的 IFRS 16 和 CAS 21 较之原准则在承租人的会计处理方面有重大变化,对影院等行业的财务报表有很大的影响。

1 租赁准则修订变化及其举例

IFRS 16 和 CAS 21 修订的最大变化,是取消了原租赁准则下承租人根据与资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移为标志将租赁分类为融资租赁与经营租赁进而采取不同会计处理(在资产负债表中将融资租赁确认租入资产和相关负债,经营租赁不确认取得的资产使用权和未来的租金支付义务)的做法,要求承租人对所有租赁(选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外)确认使用权资产和租赁负债,并分别确认折旧和利息费用。此举意

在提高承租人资产负债表的透明度和可比性，防止其通过特定的交易与条款安排进行“表外融资”。同时，承租人的利润表也相应受到影响，即使租金的给付方式并未发生变化，利润表中确认的成本费用（含折旧和利息费用）也将呈前高后低的趋势。以下举例说明上述变化。

例：某承租人签订了一项房屋租赁合同，租赁期 10 年且不可撤销，于每月末支付租金，第一年租金为 10 万元/月（含税），以后每年比上年增长 3%。租赁开始前未支付任何款项，不存在租赁激励，租赁到期后也无恢复义务。承租人于租赁开始日获取同等期限增量借款的利率为 5.40%。

在原租赁准则下，承租人判断在实质上并未转移与资产所有权相关的全部风险和报酬，将该租赁分类为经营租赁。因此，在资产负债表中不做列报，每月将租金支出计入当期成本费用。根据原租赁准则第 22 条的规定，本例中支付的租金按年递增，承租人按直线法分摊计入各月成本费用。各年度每月支付的租金和计入的成本费用情况见表 1（金额单位：元，本例所有表格及图表相同）：

在新租赁准则下，承租人于租赁期开始日按尚未支付的租赁付款额的现值计量租赁负债和使用权资产，折现率取增量借款利率。每月将支付的租金

作为租赁负债的减少，每月按直线法将使用权资产的折旧计入成本费用，并将未付的租赁付款额余额按折现率计算的利息费用计入当期财务费用。各月支付的租金和计入的成本费用情况见表 2：

新旧租赁准则下各期成本费用情况示意图见图 1：

由图 1 可见，虽然各期租金实际付款额不同（按年递增 3%），但原租赁准则规定按直线法计入成本费用，因而各期成本费用金额相同；不过原准则规定的直线法并未考虑时间价值，仅是将名义付款额简单算术平均。新租赁准则下的成本费用包括折旧费用和财务费用两部分，其中折旧费用为以租赁付款额现值计量的使用权资产按直线法计提，因而各期相同；财务费用按当期未付租赁付款额余值计算，因而呈前高后低趋势，进而导致新准则下的各期成本费用总额也前高后低。

2 影院租赁交易及其会计处理

新租赁准则的实施，对于所有因业务需要而租赁使用资产的企业都会产生影响，其财务报表中的资产和负债都将上升，且租赁规模越大，对其财务指标的影响也会越大。受到影响的行业包括租赁重要经营设备的航空、远洋运输业，租赁经营场所的零售业如加油站、超市、影院等。以下以影院为例，分析研究新租赁准则的影响。

表 1

年序	每月付款额（含税）	每月付款额（不含税）	每月成本费用
1	100,000	91,743	105,173
2	103,000	94,495	105,173
.....			
9	126,677	116,217	105,173
10	130,477	119,704	105,173
合计	13,756,644	12,620,774	12,620,774

表 2

月序	当月付款额（不含税）	当月不含税付款额之现值	当月折旧费用	当月财务费用	当月成本费用合计
1	91,743	91,332	80,072	43,239	123,311
2	91,743	90,923	80,072	43,021	123,093
.....					
119	119,704	70,156	80,072	1,070	81,142
120	119,704	69,842	80,072	536	80,608
合计	12,620,774	9,608,636	9,608,636	3,012,138	12,620,774

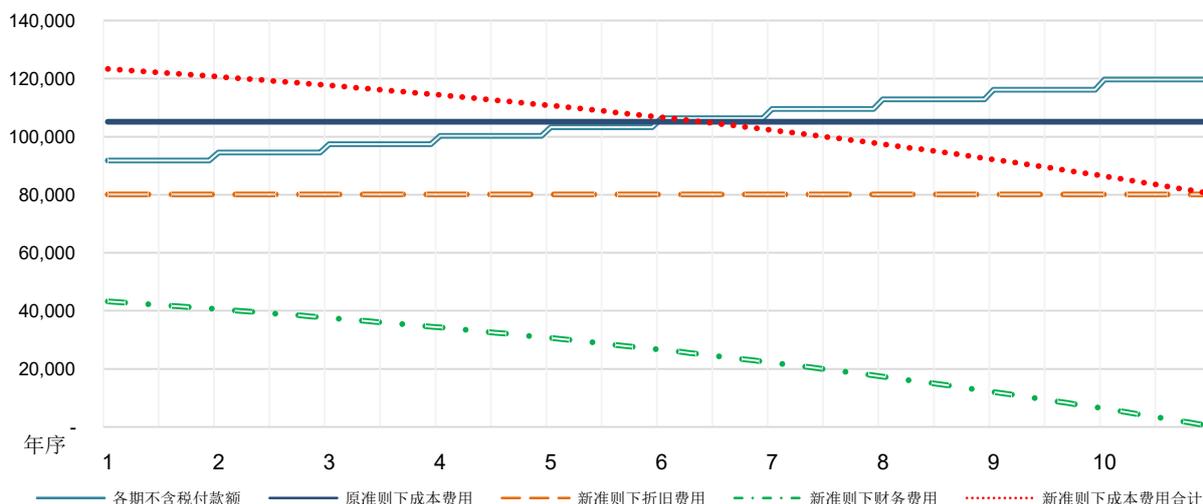


图1 新旧租赁准则下各期成本费用情况示意图

2.1 影院经营涉及的租赁交易

电影院（Cinema 或 Movie Theater）是为观众放映电影的场所，也被称为“影城”。影院公司是指电影院运营商，其通过投资建设并运营电影院，为观众提供电影观赏及相关的餐饮、娱乐等服务。国内外影院公司运营的绝大多数电影院经营场所系以租赁方式取得，大多采用与商业地产物业公司合作的方式通过租赁取得经营场地较长时间的使用权。除经营场所的租赁外，部分影院公司会对部分放映、音响、灯光等设备采取租赁的方式取得，以达到融资或分散风险的目的。

影院的经营场地和设备租赁所采取的租金支付方式主要包括以下三种：第一种是固定租金，即在整个租赁期内按固定金额或分段式的固定金额（如逐年递增方式）向出租人支付租金；第二种是分成租金，即以租赁期内影院的某项或某几项经营指标（如净票房收入等）为基数，按该基数的一定比例向出租人支付租金；第三种是保底租金与分成租金孰高方式，即按一定期间（一般为年度）设定一定金额的保底租金和按某项或某几项经营指标的一定比例计算的分成租金，当该期间按约定基数和比例所计算的分成租金金额高于约定的保底租金金额时则按计算出的分成租金金额向出租人支付，反之则按保底租金金额支付。

2.2 原租赁准则下的会计处理

在原租赁准则下，影院承租的经营场地及设备，

按与资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移为标志分为融资租赁与经营租赁。实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，按准则规定的判断标准认定为融资租赁，将相关租赁资产列报为固定资产并按与自有资产一致的政策计提折旧；此外的其他租赁认定为经营租赁，租入资产不必资本化，将支付或应付的租金计入相关资产成本或当期损益。一般而言，影院的经营场地租赁极少有达到融资租赁标准的情形，只有部分达到准则规定标准的设备租赁需要按融资租赁处理。

2.3 新租赁准则下的会计处理

在新租赁准则下，影院承租的经营场地及设备，除租赁期短于12个月的短期租赁和租赁标的资产价值低于标准的低价值资产租赁可以选择简化处理外，其他租赁均应按准则规定确认租赁负债和使用权资产并进行相应的处理和列报。但按准则规定，除取决于指数或比率的可变租赁付款额外，其他可变租赁付款额不纳入租赁负债的初始计量。在前述影院经营场地和设备租赁的租金支付方式中，纯分成租金和保底租金与分成租金孰高方式下超过保底租金部分的分成租金，不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额，因而不纳入租赁负债的初始计量，进而也不计入使用权资产的价值。因此，影院承租的经营场地及设备在租赁开始日应确认的使用权资产和租赁负债中，只包括固定租金和保底租金部分的租赁付款额。

3 新租赁准则对影院公司财务报表的影响

仅在境内上市的公司于2021年1月1日起实施新租赁准则。为研究新租赁准则实施对影院公司的影响，以A股上市公司中拥有自有影城的电影行业上市公司为选取对象，选取以下8家样本公司（按其2021年底拥有的自有影城数量降序排列）进行分析。后文如无特别说明，数据均来自样本公司2021年年报，金额单位均为人民币亿元（见表3）。

3.1 对资产负债表的影响

根据新租赁准则的衔接规定，承租人可以选择以下两种方法之一进行衔接处理，其一是追溯调整可比期间信息，其二是仅就首次执行新准则的累积影响数调整当年年初财务报表；8家样本公司全部采用第二种方式。对于首次执行日之前存在的融资租赁，承租人应按首次执行日剩余租赁付款额折现计量租赁负债，并就每项租赁按以下两者之一计量使用权资产，其一是假设自租赁开始日即采用新准则的账面价值（差额调整期初留存收益），其二是按与租赁负债相等的金额计量并根据预付租金进行必

要的调整；8家样本公司中，样本4采用第二种方式，其他主要采用第一种方式。

因为样本公司于首次执行日（2021年1月1日）按前述衔接规定对其期初资产负债表进行了调整重述，因而在该时点上调整前后的资产负债表最能体现新准则实施对其影响。以下以样本公司2020年12月31日（调整前）与2021年1月1日（调整后）数据对比分析其变化影响。

（1）调整确认的租赁负债与使用权资产（见表4）

样本公司调整确认的租赁负债中，一年以内到期的非流动负债仅6.2%（不排除个别样本未单独列报的可能），绝大部分为一年以上的长期负债，可见租赁期限很长。确认的使用权资产中，房屋建筑物（场地租赁）使用权资产占92.2%，可见该行业以租赁方式获取的资产主要是经营场地。调整减少的固定资产仅占增加的使用权资产的0.3%，可见该行业原有融资租赁甚少，绝大多数为经营租赁。

（2）资产负债总额调整影响（见表5）

表3

序号	公司简称	股票代码	2021年底 自有影城数量	2021年底 自有银幕数量	2021年度 营业收入	2021年电影 放映相关收入	电影放映 业务占比
样本1	万达电影	002739	755	6,556	124.9	70.8	56.65%
样本2	横店影视	603103	394	2,492	23.7	20.8	87.74%
样本3	金逸影视	002905	191	1,355	13.6	11.1	81.50%
样本4	中国电影	600977	138	1,048	58.2	9.6	16.56%
样本5	幸福蓝海	300528	119	790	8.6	5.7	66.51%
样本6	文投控股	600715	73	533	7.8	4.7	60.05%
样本7	上海电影	601595	54	392	7.3	5.1	69.22%
样本8	华谊兄弟	300027	29	256	14.0	2.2	16.01%

表4

样本	增加租赁负债			增加使用权资产		减少固定资产
	总额	一年以内	一年以上	总额	其中：房屋建筑物（场地租赁）	
1	89.43	7.59	81.84	74.59	60.95	
2	29.67		29.67	23.99	23.99	
3	33.56	1.84	31.72	27.69	27.54	
4	22.52	1.20	21.32	22.51	22.51	
5	13.88	0.75	13.13	12.37	11.93	0.45
6	11.13	0.63	10.50	11.13	11.13	
7	10.56	0.92	9.64	7.42	7.21	0.15
8	6.98	0.54	6.44	5.27	5.27	
合计	217.73	13.47	204.26	184.97	170.53	0.60

表 5

样本	资产总额			负债总额			资产负债率		
	调整前	调整后	调增%	调整前	调整后	调增%	调整前	调整后	调增%
1	234.76	310.58	32.3%	131.94	218.36	65.5%	56.2%	70.3%	25.1%
2	35.36	60.64	71.5%	16.61	45.86	176.1%	47.0%	75.6%	61.0%
3	26.64	54.34	104.0%	12.02	45.58	279.2%	45.1%	83.9%	85.9%
4	168.15	190.66	13.4%	53.39	75.91	42.2%	31.8%	39.8%	25.4%
5	23.60	35.12	48.8%	14.48	28.36	95.9%	61.4%	80.8%	31.6%
6	72.43	83.56	15.4%	44.28	54.48	23.0%	61.1%	65.2%	6.6%
7	28.38	36.15	27.4%	8.15	17.20	111.0%	28.7%	47.6%	65.7%
8	96.02	101.35	5.6%	59.75	66.52	11.3%	62.2%	65.6%	5.5%
合计	685.34	872.40	27.3%	340.62	552.27	62.1%	49.7%	63.3%	27.4%

8 家样本公司合计调增资产 187.06 亿元，调增 27.3%；调增负债 211.65 亿元，调增 62.1%；汇总的资产负债率由 49.7%提高至 63.3%。可见随着经营场地等租赁资产的入表，影院公司的资产和负债（主要是非流动资产和非流动负债）总额都有大幅的增加，从而导致资产负债率大幅上升、资产周转率下降，可能会影响企业后续融资。

分样本来看，各样本公司的调整影响差别很大，主要与其业务和资产构成（影院业务占比）以及租金支付方式等有关。如样本 2、3 的电影放映收入占比达 80%以上，再加上卖品、映前广告等收入，其

收入的绝大部分来自于影院，新租赁准则的实施对其资产、负债的影响就极其重大；样本 4、8 影院业务占比较小，因而对其影响相对较小；样本 6 虽然电影放映业务收入占比超过 60%，但其资产构成中非影院业务资产占比较高，因而对其影响也相对较小；样本 1 虽然影院业务收入和资产占比都较高，但其 2021 年接受关联方场地租赁服务 3.9 亿元系按净票房收入的比例支付租金，根据新准则的规定并不入表，一定程度上也缓解了新租赁准则对其影响。

（3）所有者权益调整影响情况（见表 6）

表 6

样本	留存收益				归属于母公司的所有者权益		
	调整前	调整后	调增额	调增%	调整前	调整后	调增%
1	-30.11	-40.60	-10.49	-34.8%	101.40	90.92	-10.3%
2	6.72	2.75	-3.97	-59.1%	18.75	14.78	-21.2%
3	5.01	-0.84	-5.85	-116.8%	14.55	8.70	-40.2%
4	46.08	46.08	0.00	0.0%	108.62	108.62	0.0%
5	-2.57	-4.84	-2.27	-88.3%	9.75	7.48	-23.3%
6	-37.96	-37.04	0.92	2.4%	28.48	29.40	3.2%
7	5.81	4.68	-1.13	-19.4%	20.19	19.06	-5.6%
8	-17.56	-19.00	-1.44	-8.2%	30.72	29.28	-4.7%
合计	-24.58	-48.81	-24.23	-98.6%	332.46	308.24	-7.3%

如前所述，样本 4 在首次执行日对使用权资产按与租赁负债相等的金额计量，因而对期初留存收益和所有者权益无影响。其他样本在首次执行日对使用权资产假设自租赁开始日即采用新准则的账面

价值，使用权资产与租赁负债的差额调整期初留存收益。因各公司租赁在首次执行日的剩余租赁期占比不同，因而对留存收益和所有者权益的影响也有所不同，除样本 6 调增期初留存收益（理论上讲其

租赁在总体上属于图 1 所示租赁期的较后段)外,其他样本均调减期初留存收益。

3.2 对利润表的影响

如图 1 的示意分析,新租赁准则的实施对利润表的总体影响呈“前高后低”态势,即各项租赁在租赁前段由于新准则的实施会导致公司利润较原准则下计量的利润减少,在租赁后段由于新准则的实施会导致利润增加。新租赁准则的实施对影院公司利润表各项目的影 响及其方向(见表 7):

表 7

利润表项目	明细项目	新租赁准则实施后的影响方向
营业成本	租金	下降
销售费用		
管理费用	折旧费用	上升
财务费用	利息费用	上升

由于各样本公司租赁项数繁多且租赁期限及剩余租赁期限不同,因而难以通过其公开披露信息测算新准则实施对其当年利润的影响。近两年因为新冠疫情及防疫政策导致的影院开业率、上座率等指标变化较大,进而影响影院公司各项财务数据即使没有新租赁准则的实施也有较大的波动变化,因而也难以通过新准则实施前后两期的利润表数据对比得出新准则影响数。样本公司中,仅样本 1、4 披露了新租赁准则实施对其 2021 年利润表数据的影响(见表 8):

表 8

样 本	对 2021 年度利润表的影响		实施新租赁准则后的 2021 年度净利润
	减少净利润	增加财务费用	
1	1.5	5.04	1.16
4	1.1	0.93	2.25

3.3 对现金流量表的影响

新租赁准则的实施,仅影响承租人相关报表项目的计量,但并不影响向出租人实际支付的租金,因而对现金流量总体不发生影响。但根据新准则规定,租赁付款由“经营活动现金流出”变为“筹资

活动现金流出”,因而影响现金流量板块之间的变化。

4 结语

新租赁准则提高了承租人资产负债表的透明度和可比性,对承租人财务指标带来偏负面的影响。为保持经营的稳定性和影院装修成本的收回,影院公司的经营场地租赁一般期限较长,很难通过购入或缩短租期等方式规避新准则实施带来的影响,但可通过与出租人协商以分成方式支付租金,由出租人承担相应风险并可避免“入表”。此外,惟有通过提高盈利能力、增加现金流来改善财务指标了。

参考文献

- [1] 财政部. 关于修订印发《企业会计准则第 21 号——租赁》的通知[Z]. 财会[2018]35 号
- [2] 财政部会计司编写组. 《企业会计准则第 21 号——租赁》应用指南 2019[M]. 中国财政经济出版社, 2019
- [3] 王晓钰. 新租赁准则对财务报表的影响[J]. 合作经济与科技, 2022(08)
- [4] 李诗恬. 南方航空实施新租赁准则的案例研究[D]. 中国财政科学研究院, 2021
- [5] 刘铸瑶, 刘春燕. 新租赁准则对零售业财务影响分析——以天虹商场为例[J]. 物流工程与管理, 2022(2)

收稿日期: 2022 年 7 月 1 日

出刊日期: 2022 年 8 月 23 日

引用本文: 潘存君, 新租赁准则对承租人财务报表的影响——以影院类上市公司为例[J]. 国际金融进展, 2022, 4(2):28-33

DOI: 10.12208/j.aif.20220030

检索信息: RCCSE 权威核心学术期刊数据库、中国知网(CNKI Scholar)、万方数据(WANFANG DATA)、Google Scholar 等数据库收录期刊

版权声明: ©2022 作者与开放获取期刊研究中心(OAJRC)所有。本文章按照知识共享署名许可条款发表。<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



OPEN ACCESS